

**Audience publique du 13 octobre 2009**

Recours formé par Monsieur ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Revu la requête inscrite sous le numéro 24846 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 25 septembre 2008 par Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 juin 2008 refusant de faire droit à sa demande d'admettre en déduction la quote-part des frais afférents à la quote-part de sa maison donnée en location ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 10 novembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 9 décembre 2008 par Monsieur ... ;

Vu le jugement du tribunal administratif du 7 juillet 2009 (n° 24846 du rôle), déclarant le recours en réformation recevable et ordonnant la production de mémoires complémentaires ;

Vu le mémoire complémentaire du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 septembre 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en ses plaidoiries à l'audience publique du 23 septembre 2009.

---

Au titre de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2006, déposée au bureau d'imposition ..., Monsieur ... déclara un montant de 4.179,56 € à titre de perte provenant de la location de biens.

Par courrier du 18 mai 2007, le bureau d'imposition informa Monsieur ..., de ce qu'il envisage de s'écarter de sa déclaration d'impôt et émit le 13 juin 2007 le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2006 conformément aux stipulations du courrier précité du 18 mai 2007.

Le 8 septembre 2007, Monsieur ... fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », une réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt de l'année 2006.

Par décision du 30 juin 2008, le directeur rejeta la réclamation de Monsieur ... en les termes suivants :

*« Vu la requête introduite le 11 septembre 2007 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, émis le 13 juin 2007 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé la déduction de frais d'obtention en relation avec 40% de sa maison donnée en location ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° ... du rôle) ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° ... du rôle) ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en considération une perte de location provenant de 40% de sa maison qui aurait été donnée en location à partir du 1<sup>er</sup> mai 2006 ;*

*Considérant que le réclamant a loué 3 pièces, 1 salle de bains et l'utilisation de la cuisine à partir du 1<sup>er</sup> mai de l'année litigieuse en contrepartie d'un loyer de 150 euros par mois sur base de la loi du 27 août 1987 sur les baux à loyer ;*

*Considérant que la loi du 27 août 1987 portant réforme de la législation sur les baux à loyer, à laquelle le réclamant fait référence, est abolie et a été remplacée par la loi du 21 septembre 2006 sur le bail à usage d'habitation et modifiant certaines dispositions du Code civil ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 2 de cette loi, la location d'un logement à usage d'habitation peut rapporter au bailleur un revenu annuel ne dépassant pas le taux de 5 pour-cent du capital investi ;*

*que la formule du loyer par pièce, tel que définie à l'article 1<sup>er</sup> de l'ancienne loi, n'est plus reprise dans la nouvelle loi ;*

*Considérant qu'il est corroboré par des études de marché, publiées dans la note de l'observatoire de l'habitat numéro 4 de mars 2005 « Offres et prix de location des logements en 2003-2004 » dont l'éditeur est le département du logement du Ministère des classes moyennes, du tourisme et du logement, que de toute évidence les appartements sis à ... rapportent entre 14 et 17,41 euros par mètre carré et par mois ;*

*Considérant que le réclamant déclare avoir donné en location 3 pièces, une salle de bains et une cuisine; qu'en prenant en compte une superficie minimale de 9 mètres carrés par pièce et à défaut d'indications exactes par le réclamant, la superficie louée, nonobstant les parties communes, s'élève à (4,5 x 9 i.e.) 40,50 mètres carrés ;*

*qu'en application d'un prix moyen de 14 euros, il se dégagerait un loyer de (40,5 x 14 i.e.) 567 euros par mois ;*

*Considérant en plus que le loyer moyen d'une maison située au territoire de la ville de Luxembourg s'élève à 2.308 euros par mois, ce qui correspondrait en l'espèce à (2.308 x 40% i.e.) 923,20 euros ;*

*Considérant que ces montants sont, de toute évidence, largement supérieurs aux 150 euros déclarés par le réclamant ;*

*Considérant que l'utilisation commune de certaines parties de la maison, autrement privatives, telle la cuisine, ensemble avec le loyer modique sont des éléments à ébranler l'hypothèse d'une location dans les conditions comme elles sont d'usage entre tiers ;*

*Considérant que si un contrat de bail, tel qu'en l'espèce, est à écarter du point de vue fiscal comme un contrat n'étant pas d'usage entre tiers, il s'ensuit que le loyer réduit est à interpréter dans le sens d'une mise à la disposition gratuite par le propriétaire avec participation aux frais par l'occupant ;*

*que les revenus de location seront dès lors à déterminer comme si le propriétaire disposait lui-même de l'immeuble (article 12, alinéa 2 L.I.R.) ;*

*que de ce fait la valeur locative forfaitaire (article 96, alinéas 2 et 3; article 98, alinéa 1<sup>er</sup> n° 5 L.I.R.) devient imposable dans le chef du réclamant ;*

*Considérant que la valeur locative forfaitaire est fixée en vertu du règlement grand-ducal du 12 juillet 1968 concernant la fixation de la valeur locative de l'habitation occupée en vertu du droit de propriété ou occupée à titre gratuit ou en vertu d'un droit de jouissance viager ou légal ;*

*que la valeur locative ainsi déterminée ne peut être réduite qu'à concurrence des intérêts passifs déductibles pour constituer le revenu net ;*

*Considérant qu'il résulte de ce qui précède que d'autres frais d'obtention en relation économique avec l'immeuble en question ne sont pas déductibles en l'année litigieuse ;*

*Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ; ».*

Par requête déposée le 25 septembre 2008, Monsieur ... introduisit un recours tendant à la réformation de cette décision directoriale.

La décision directoriale ayant été prise sur base la loi du 21 septembre 2006 sur le bail à usage d'habitation et modifiant certaines dispositions du Code civil dont l'applicabilité fut contestée par le demandeur, le tribunal administratif, par jugement du 7 juillet 2009, n° 24846 du rôle, déclara la loi modifiée du 14 février 1955 portant modification et coordination des dispositions légales et réglementaires en matière de bail à loyer, ci-après « la loi du 14 février 1955 », applicable en l'espèce et ordonna par ce même jugement aux parties de produire un mémoire supplémentaire sur la question de la conformité du loyer litigieux aux dispositions de la loi du 14 février 1955.

Dans son mémoire complémentaire le délégué du gouvernement fait valoir qu'en vertu de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 14 février 1955, le loyer par pièce et par mois d'un immeuble à usage d'habitation dont la construction était achevée avant le 10 septembre 1944 serait fixé, selon qu'il s'agisse d'un logement sans confort, avec confort réduit ou avec confort moderne, dans la ville de Luxembourg de 250 à 1500 francs, les cuisines seraient comptées comme pièces mais non les salles de bains. En admettant que les pièces louées répondent aux critères de superficie et de hauteur, le loyer mensuel que le demandeur aurait pu demander se situerait entre 875.- et 5.250.- francs, de sorte que le loyer en cause ne serait pas conforme aux dispositions de la loi du 14 février 1955.

Force est au tribunal de constater que la décision litigieuse du 13 juin 2007, est basée sur le motif que le loyer que le demandeur perçoit pour la location d'une partie de sa maison serait à considérer comme un loyer réduit, de sorte que, d'un point de vue fiscal, l'opération serait à qualifier d'une mise à disposition gratuite par le propriétaire avec participation aux frais de l'occupant. Le directeur de l'administration des Contributions directes en a déduit qu'à part des intérêts passifs, d'autres frais d'obtention en relation économique avec l'immeuble ne seraient pas déductibles en l'année litigieuse.

Aux termes de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 14 février 1955: *« Le loyer par pièce et par mois de tout ou partie d'un immeuble à usage d'habitation dont la construction était achevée avant le 10 septembre 1944 est fixé pour les logements sans confort, pour ceux avec confort réduit et pour ceux avec confort moderne comme suit :*

*a) Dans la ville de Luxembourg et dans les communes et localités qui seront désignées par arrêté du Ministre de l'Intérieur sur avis du collège des bourgmestre et échevins de 250 à 600, de 600 à 1.000 et de 1.000 à 1.500 francs;*

*[...] ».*

Partant, force est au tribunal de constater que même à admettre que la maison pour laquelle le demandeur perçoit le loyer litigieux serait à qualifier de logement avec confort moderne, la loi du 14 février 1955 plafonne le loyer que le demandeur est susceptible de percevoir pour 3,5 pièces à 5.250.- francs, ce qui équivaut à 130,14.- euros.

Dans la mesure où il n'est pas contesté que le demandeur perçoit un loyer de 150.- euros, montant se situant au-dessus du plafond prescrit par la loi du 14 février 1955, le motif que le loyer litigieux serait à qualifier de loyer réduit ne saurait être vérifié en l'espèce.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est fondé et que, par réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 juin 2008, le tribunal retient que les recettes perçues constituent un revenu de location au sens de l'article 98 (1) 1 LIR avec toutes les conséquences de droit concernant notamment les dépenses d'obtention déductibles.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

vidant le jugement du 7 juillet 2009 ;

déclare le recours en réformation fondé ;

partant, réforme la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 juin 2008 répertoriée sous le numéro ... et dit que les recettes perçues constituent un revenu de location au sens de l'article 98 (1) 1 LIR avec toutes les conséquences de droit concernant notamment les dépenses d'obtention déductibles ;

renvoie le dossier devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Catherine Thomé, premier juge,  
Claude Fellens, juge,  
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 13 octobre 2009 par le premier juge Catherine Thomé en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Catherine Thomé

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 13.10.2009

Le Greffier du Tribunal administratif